

**Audience publique du 1<sup>er</sup> décembre 2010**

Recours formé par  
la société ... SA,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26754 du rôle et déposée le 26 mars 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juillet 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Par courrier portant la date du 17 décembre 2004, les sociétés anonymes ..., ..., ..., ... (actuellement ...) et ..., ainsi que les sociétés ... et ... (actuellement ...), la dernière nommée agissant en tant que société mère des six autres sociétés et ayant son siège social en Belgique, introduisirent auprès du bureau d'imposition Sociétés VI du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné le « bureau d'imposition », une demande tendant à l'intégration fiscale des sociétés filiales d'après le régime prévu par l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ». Cette demande précisa que la société anonyme ... était, conformément à une résolution afférente de son conseil d'administration du 7 avril 2005, appelée à prendre en charge toutes les obligations procédurales et matérielles applicables à la société mère dans le cadre du régime d'intégration fiscale.

Par décision du 25 janvier 2005, le préposé du bureau d'imposition refusa de faire droit à cette demande au motif que les conditions prévues par l'article 164bis LIR n'étaient pas remplies et, plus particulièrement, au motif qu'« aucune des sociétés ne possède la qualité de

*société mère résidente pleinement imposable ou d'établissement stable indigène de la société mère des autres sociétés concernées ».*

Par lettre de leur mandataire du 22 avril 2005, les cinq sociétés anonymes ..., ..., ..., ... et ... réclamèrent devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », contre la susdite décision de refus du bureau d'imposition du 25 janvier 2005.

Cette réclamation étant restée sans réponse, un recours contentieux fut introduit devant le tribunal administratif tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la prédite décision du 25 janvier 2005.

Par jugement rendu le 23 août 2006 (n° 19717 et 20624 du rôle), le tribunal administratif décida qu'il y aurait lieu de faire droit à la demande des cinq sociétés ayant introduit le recours de se voir appliquer le régime d'intégration fiscale selon les modalités précisées dans leur demande afférente du 17 décembre 2004, tout en renvoyant l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution.

Par un arrêt du 19 avril 2007 (n° 21979C du rôle), la Cour administrative réforma le prédit jugement et déclara ainsi le recours introduit par les cinq sociétés non justifié, en retenant que le refus du bureau d'imposition d'admettre l'application du régime de l'intégration fiscale n'est ni contraire à la Convention belgo-luxembourgeoise contre la double imposition du 17 septembre 1970, tel que cela avait été retenu par le tribunal administratif, ni contraire au droit communautaire.

En date du 1<sup>er</sup> avril 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... S.A. des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2004, 2005, 2006 et 2007.

Par courrier du 18 juin 2009, la société ... S.A introduisit une réclamation contre lesdits bulletins en demandant au directeur *« de rectifier les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 en intégrant fiscalement les résultats fiscaux de ... SA (et des trois autres sociétés luxembourgeoises reprises ci-dessus [à savoir les sociétés anonymes ..., ... et ...]) avec ceux d'... SA,*

*de considérer ... SA comme la société mère au sens de l'article 164 bis LIR en vue d'établir la déclaration fiscale commune à tout le groupe d'intégration et d'être redevable envers l'Administration des contributions directes des dettes du groupe d'intégration au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités [et] de l'impôt commercial communal. »*

Le directeur prit position, par une décision du 22 décembre 2009, qui est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 30 juin 2009 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007, tous émis le 1<sup>er</sup> avril 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas l'avoir intégrée fiscalement avec quatre sociétés luxembourgeoises ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2006*

*Considérant qu'aux termes de l'article 164bis L.I.R., « les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène » ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que la réclamante, ainsi que les quatre sociétés luxembourgeoises sont toutes des filiales d'une société de droit belge dénommée « ... » ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal de la réclamante que celle-ci, ensemble avec les quatre autres sociétés luxembourgeoises, i.e. les sociétés anonymes ..., ..., ... et ..., ont introduit une demande d'être intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis L.I.R. ;*

*Considérant que la demande du régime d'intégration fiscale a été refusée par le bureau d'imposition en date du 25 janvier 2005 ;*

*Considérant que par la suite, la requérante et les quatre sociétés luxembourgeoises ont introduit un recours auprès du tribunal administratif qui a été vidé par le jugement du 23 août 2006, n° 19717 et 20624 du rôle et l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007, n° 21979C du rôle ;*

*Considérant que l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007 a retenu que l'article 164bis L.I.R., visant l'intégration fiscale de sociétés filiales dans leur société mère ou dans l'établissement stable de leur société mère, pose le principe que l'intégration fiscale ne se conçoit en dehors de la participation et partant la prise en considération de la société mère et qu'elle ne se conçoit qu'à l'intérieur du périmètre d'intégration d'une seule et même juridiction fiscale ;*

*Considérant que l'arrêt de la Cour administrative dit encore que « pareille conception de l'intégration fiscale n'implique nullement une discrimination des entreprises*

*luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents belges par rapport à des entreprises luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents luxembourgeois, de même qu'il n'y a point de traitement discriminatoire de sociétés mères non résidentes par rapport aux sociétés mères résidentes, étant donné que l'intégration fiscale est rendue possible toutes les fois qu'une compensation verticale des résultats entre sociétés au sein du champ de compétence fiscale de l'État luxembourgeois est possible, étant relevé encore que si l'article 164bis L.I.R. s'oppose certes à l'intégration fiscale des seules filiales d'une société mère non résidente, il s'oppose de même à l'intégration fiscale des seules sociétés filiales d'une société mère résidente, de sorte qu'il n'y a point de traitement moins favorable – tel que prohibé par l'article 24 § 6 de la Convention belgo-luxembourgeoise – des entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents belges par rapport aux entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents luxembourgeois » ;*

*Considérant en dernier lieu que la Cour administrative a encore retenu que le droit luxembourgeois sur l'intégration fiscale s'exerce dans le respect du droit communautaire en traitant les sociétés mères résidentes de la même manière que les établissements stables de sociétés mères non résidentes ;*

*Considérant que la requérante demande de considérer la société « sœur » ... comme société mère au sens de l'article 164bis L.I.R. ;*

*Considérant que la compensation des résultats fiscaux (positifs et négatifs) de sociétés « soeurs » en dehors de la société mère n'est pas visée par l'article 164bis L.I.R. ;*

*qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition de l'année 2006 en refusant l'intégration fiscale de la réclamante avec les quatre autres sociétés luxembourgeoises ;*

*En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007*

*Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;*

*Considérant que les montants de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2004, 2005 et 2007 ont été fixés à zéro euro et que la requérante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ;*

*qu'il en découle que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007 doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit les réclamations irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles concernent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007,*

*reçoit les réclamations en la forme contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006,*

*les rejette comme non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 mars 2010, la société ... S.A. a introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de ladite décision du directeur du 22 décembre 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, respectivement contre un bulletin de l'impôt commercial communal.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

1) Quant aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007

Le directeur a déclaré irrecevable la réclamation pour autant qu'elle a été introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007. La demanderesse, tout en dirigeant son recours contre l'intégralité de la décision du directeur, n'a pas spécifiquement pris position par rapport à ce volet de la décision.

Au vœu du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Ladite disposition ne reconnaît ainsi au contribuable un intérêt à agir que pour autant que la modification des bases d'imposition retenues dans la motivation du bulletin a une incidence sur la cote d'impôt retenue. Un tel intérêt à agir n'existe en principe pas dans l'hypothèse où le bulletin attaqué retient une cote d'impôt zéro.

Or, en l'espèce, les bulletins litigieux retiennent justement une cote d'impôt zéro.

Il s'ensuit et à défaut d'autres moyens que c'est à juste titre que le directeur a déclaré la réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007 comme irrecevable faute d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse.

Le recours est dès lors à rejeter pour autant qu'il est dirigé contre ce volet de la décision directoriale.

2) Quant aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006

La demanderesse invoque en premier lieu une violation par l'administration des Contributions directes de l'article 10 du Traité instituant la Communauté européenne (Traité CE), actuellement abrogé et remplacé en substance par l'article 4, alinéa 3 du Traité sur l'Union européenne. A cet égard, elle cite un arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) C-453/00 « ... », et fait état d'une obligation à charge d'un Etat membre de revenir sur sa décision si un certain nombre de conditions sont remplies, ou du moins de réexaminer la décision sans pouvoir se référer à une décision juridictionnelle antérieure qui s'avère contraire au droit de l'Union.

La demanderesse souligne que les quatre conditions posées par le susdit arrêt de la CJUE seraient remplies en l'espèce. Ainsi, l'administration des Contributions directes aurait le pouvoir de modifier sa décision. D'autre part, la décision serait devenue définitive à la suite d'un arrêt d'une juridiction nationale statuant en dernier ressort, en l'occurrence un arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007. Cet arrêt serait, au vu d'une jurisprudence postérieure de la CJUE, fondé sur une interprétation erronée du droit de l'Union adoptée sans que la CJUE ait été saisie à titre préjudiciel dans les conditions prévues à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après « le Traité FUE », (ancien 234 du Traité CE). La demanderesse souligne que le refus de la Cour administrative de formuler une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union ne saurait être admis. En l'espèce, au vu des jurisprudences récentes de la CJUE et notamment d'un arrêt « ... » du 27 novembre 2008 (C-418/07) et d'un arrêt « ... » du 25 février 2010 (C-337/08), il serait indéniable qu'il existe un doute raisonnable en ce qui concerne la compatibilité avec le droit de l'Union de la limitation de l'application de l'article 164bis LIR du régime d'intégration fiscale à des sociétés filiales d'une société résidente ou ayant un établissement stable résident. La quatrième condition de la jurisprudence de la CJUE serait encore remplie en ce qu'elle se serait adressée à un organe administratif immédiatement après avoir pris connaissance de ladite jurisprudence.

La demanderesse fait ensuite état de l'incompatibilité de l'article 164bis LIR avec le principe de la liberté d'établissement au sens des articles 49 et 54 du Traité FUE (anciens articles 43 et 48 du Traité CE). A cet égard, elle fait état de l'évolution récente de la jurisprudence de la CJUE en matière d'intégration fiscale, en citant l'arrêt « ... », précité. La demanderesse soutient qu'il conviendrait de retenir de cet arrêt que le fait de priver une filiale du bénéfice du régime de l'intégration fiscale du simple fait que cette filiale soit détenue par une société non résidente serait contraire à la liberté d'établissement. Elle fait en outre état du prédit arrêt « ... » de la CJUE.

La demanderesse fait valoir que dans la présente affaire tous les éléments requis pour l'application du principe de la liberté d'établissement seraient réunis, en ce que la société ... serait une société au sens de l'article 54 du Traité FUE (ancien article 48 du Traité CE) qui est résidente en Belgique et que les sociétés ... luxembourgeoises seraient des sociétés au sens du même article qui sont résidentes au Luxembourg et que toutes ces sociétés bénéficieraient de la protection offerte par l'article 49 du Traité FUE en matière de liberté d'établissement. L'exigence d'un élément transfrontalier serait également remplie en l'espèce, dans la mesure où la société ... et les sociétés ... luxembourgeoises seraient résidentes dans des Etats membres différents. En troisième lieu, la demanderesse souligne que la CJUE aurait reconnu que le principe de la liberté d'établissement serait applicable lorsqu'une société détient indirectement des filiales dans un autre Etat membre.

Dans la mesure où le droit fiscal luxembourgeois concernant l'intégration fiscale établirait une distinction fondée sur la résidence, la demanderesse souligne que la CJUE

appliquerait les dispositions en matière de liberté d'établissement contre toute règle nationale limitant ou rendant moins attractif l'exercice de la liberté d'établissement. Les règles nationales faisant une distinction en fonction de la résidence en refusant aux non résidents certains avantages qui sont accordés aux personnes résidentes sur le territoire national seraient susceptibles d'opérer principalement au détriment des ressortissants des autres Etats membres. Les avantages fiscaux accordés exclusivement aux résidents luxembourgeois constitueraient dès lors une discrimination indirecte sur base de la nationalité.

La demanderesse incrimine le fait que dans l'hypothèse où une société mère étrangère ne dispose pas d'un établissement stable luxembourgeois, le droit fiscal interne luxembourgeois n'accorderait pas le bénéfice de l'intégration fiscale et que l'intégration fiscale serait encore refusée même si une des filiales luxembourgeoises s'acquitterait des obligations matérielles et procédurales de l'entité mère, voire notamment de l'obligation de remplir une déclaration fiscale consolidée additionnelle et de la responsabilité de payer les impôts dus sur base du résultat consolidé des entités englobées dans le périmètre d'intégration.

La demanderesse conclut que le refus d'accorder le bénéfice de l'intégration fiscale à des entités résidentes fiscalement au Luxembourg, au motif que l'entité mère soit n'est pas résidente fiscalement au Luxembourg, soit ne détient pas des participations dans les filiales directement ou indirectement à travers un établissement stable luxembourgeois constituerait une restriction injustifiée et prohibée au principe de la liberté d'établissement.

La demanderesse s'empare encore de l'appréciation de la doctrine luxembourgeoise quant à la question de la compatibilité du régime de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union.

Elle fait enfin une analyse de l'évolution des législations des autres Etats membres en matière d'intégration fiscale, pour en conclure que le fait que le refus de l'intégration fiscale entre les filiales résidentes d'une société mère ne disposant pas d'un établissement stable dans les pays des filiales serait illégitime, serait confirmé par l'action législative et par les motivations données pour procéder à des changements dans différents Etats membres de l'Union européenne et plus particulièrement au Danemark, en Irlande et au Royaume Uni.

Elle en conclut que le régime de l'article 164bis LIR serait incompatible avec le droit de l'Union en ce qu'il refuse l'intégration horizontale de sociétés résidentes, filiales d'une société mère non résidente luxembourgeoise, mais résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.

La demanderesse soutient qu'il existerait pour le moins, compte tenu de l'évolution de la jurisprudence communautaire, un doute raisonnable quant à la compatibilité du régime prévu par l'article 164bis LIR avec le droit communautaire, de sorte qu'il y aurait obligation pour la juridiction de déférer une question préjudicielle à la CJUE.

Suivant la jurisprudence de la CJUE, une disposition nationale incompatible avec le droit de l'Union devrait être interprétée de manière à la rendre compatible avec ce droit et si aucune interprétation conforme ne pourrait être retenue, ladite disposition ne pourrait pas être appliquée.

Dès lors, l'intégration fiscale entre des entités résidentes fiscalement au Luxembourg ne pourrait être refusée à des sociétés résidentes au Luxembourg si la société mère directe ou indirecte est résidente dans un autre Etat membre de l'Union européenne sans détenir des

actions dans les entités luxembourgeoises qui doivent être fiscalement intégrées dans un établissement stable luxembourgeois.

Dans l'hypothèse où le tribunal ne suivrait pas ses arguments, la demanderesse demande au tribunal de poser la question préjudicielle suivante à la CJUE : *« Le principe de liberté d'établissement prévu par les articles 43 et 48 du traité CE doit-il être interprété comme s'opposant à une législation nationale qui interdit l'intégration fiscale entre entités résidentes fiscales au Luxembourg dans le cas où la société mère directe ou indirecte est résidente fiscale dans un autre Etat membre et ne détient pas les actions à travers un établissement stable au Luxembourg, tout en autorisant l'intégration dans le cas où la société mère en question aurait été résidente fiscale au Luxembourg ? ».*

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse souligne que l'administration des Contributions directes disposerait du pouvoir de revenir sur sa décision en ce que les paragraphes 222 et suivants AO lui donneraient cette possibilité en cas d'apparition de faits nouveaux. L'existence de faits nouveaux serait avérée en l'espèce compte tenu de l'évolution du droit de l'Union.

La demanderesse souligne ensuite qu'elle ne demande pas l'attribution des résultats de la société mère aux sociétés filiales. Elle fait valoir que l'essence du régime d'intégration fiscale serait la possibilité de faire masse de l'ensemble des résultats fiscaux du groupe et de les imposer dans le chef d'une même entité. Si la loi prévoirait expressément que cette globalisation se fasse au niveau de la société mère, cette disposition ne constituerait qu'un moyen permettant cette globalisation, mais ne constituerait pas le but effectif de l'article 164bis LIR et de tout régime d'intégration fiscale. Il conviendrait ainsi de distinguer entre l'objet du régime d'intégration fiscale (c'est-à-dire faire masse des résultats d'un groupe) et des moyens permettant d'y parvenir (au niveau de quelle entité cette masse doit être opérée). L'avantage fiscal de ce régime serait constitué par la possibilité de compenser les résultats fiscaux au sein d'un groupe, indépendamment des moyens permettant d'y parvenir.

Elle donne à considérer que le régime luxembourgeois d'intégration fiscale prévoirait expressément que la société mère peut être une société résidente ou l'établissement stable résident d'une société mère non résidente. En revanche, ledit régime d'intégration fiscale serait automatiquement refusé dans l'hypothèse d'une société mère non résidente. Une telle discrimination entre sociétés résidentes ou disposant d'un établissement stable indigène et sociétés non résidentes serait à considérer comme incompatible avec le droit de l'Union. Le régime de l'article 164bis LIR comporterait dès lors une restriction de la liberté fondamentale garantie par le Traité CE et cette incompatibilité ne serait pas justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

La demanderesse reproche en substance au directeur de ne pas être revenu sur la décision du bureau d'imposition du 25 janvier 2005 ayant refusé de faire droit à sa demande d'intégration fiscale, en se prévalant d'une contrariété des dispositions de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union et plus particulièrement avec le principe de la liberté d'établissement garanti par le Traité FUE et en soutenant que le Traité sur l'Union européenne aurait obligé l'administration, eu égard à l'évolution de la jurisprudence postérieure à l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2005, de réexaminer sa décision antérieure.

Il convient de prime abord de relever que le tribunal n'est pas saisi de l'examen de la question abstraite de la compatibilité de l'article 164bis LIR avec la liberté d'établissement



garantie par le droit de l'Union, mais il est saisi du cas concret d'un groupe de sociétés se voyant confronté à un refus de bénéficier des dispositions de l'article 164bis LIR dans une situation bien déterminée et suivant les modalités tracées par la demanderesse elle-même.

Il est constant que les modalités de la demande tendant au bénéfice de l'intégration fiscale telle que formulée par la demanderesse sont toujours celles qui ont été à la base de la demande précédente du 17 décembre 2004. Plus précisément, la demande tend, tel que cela se dégage clairement notamment de la lettre de réclamation du 18 juin 2009, à l'intégration fiscale non pas des résultats des sociétés filiales dans ceux de la maison mère, partant à une intégration verticale, mais à une intégration horizontale, c'est-à-dire à l'intégration des résultats de la demanderesse, ensemble avec ceux de trois autres sociétés filiales (à savoir ... S.A., ... S.A., et ... S.A.), avec les résultats d'une des filiales, à savoir la société ... S.A., que la demanderesse voudrait faire considérer pour les besoins de la cause comme la maison mère au sens de l'article 164bis LIR.

L'article 164bis LIR dispose que « (1) *les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène. (...)* ».

Il se dégage du libellé de l'article 164bis LIR qu'il autorise l'intégration fiscale de sociétés filiales, remplissant certaines conditions, dans leur société mère ou dans l'établissement stable indigène de leur société mère. Il permet ainsi un régime d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés, impliquant une compensation verticale de résultats. Par contre, il n'envisage pas l'hypothèse d'une intégration horizontale, entre sociétés filiales d'un même groupe.

Tel que cela a été retenu par la Cour administrative dans son arrêt précité du 19 avril 2007, comme le projet de l'espèce ne concerne pas l'intégration fiscale des susdites sociétés « *dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène* [de la société mère] », il ne rentre manifestement pas dans le champ d'application de l'article 164bis LIR, de sorte que c'est à bon droit qu'il n'a pas été fait droit à la demande d'intégration fiscale.

Cette conclusion ne saurait être éternisée par les considérations de la partie demanderesse fondées sur le droit de l'Union, voire par l'évolution postérieure de la jurisprudence de la CJUE en matière de liberté d'établissement.

En effet, les reproches formulés par la partie demanderesse et tablant sur une incompatibilité de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union sont fondés sur une prémisse erronée. En l'espèce, l'intégration fiscale a été refusée, non pas en raison du fait que la société mère n'est pas résidente fiscale au Luxembourg ou ne dispose pas d'un établissement stable au Luxembourg, mais en raison du fait que l'intégration fiscale horizontale entre filiales ne rentre pas dans les prévisions de l'article 164bis LIR. L'intégration fiscale dont le bénéfice est sollicité en l'espèce concerne exclusivement des sociétés anonymes de droit luxembourgeois résidentes fiscalement au Luxembourg. Ces sociétés sont certes des sociétés filiales d'une société de droit belge, à savoir la société ..., mais cette dernière n'est, d'après les propres déclarations de la demanderesse, pas concernée par la demande d'intégration, mais une des sociétés filiales a déclaré vouloir prendre les engagements incombant normalement à la

maison mère en vertu de l'article 164bis LIR. Il s'ensuit que l'élément transfrontalier exigé pour que la question de la compatibilité de la disposition nationale appliquée par l'administration avec la liberté d'établissement puisse se poser fait défaut en l'espèce, le refus litigieux n'étant nullement fondé sur la résidence de la société mère, étant relevé encore que le constat que l'intégration horizontale ne rentre pas dans les prévisions de l'article 164bis LIR vaut tant dans l'hypothèse où la maison mère des filiales est une société indigène que dans celle où elle est une société étrangère.

Il s'ensuit que le directeur pouvait valablement, sans être obligé de reconsidérer sa position en vertu du Traité sur l'Union européenne, se fonder sur les principes dégagés par la Cour administrative dans son arrêt du 19 avril 2007 pour retenir que l'intégration fiscale ne se conçoit pas en dehors de la prise en considération de la maison mère et que l'article 164bis LIR s'oppose à l'intégration fiscale entre les seules sociétés filiales. Dans la mesure où ce régime est applicable tant dans l'hypothèse où la maison mère est une société indigène que dans celle où elle est une société étrangère, il n'existe aucune discrimination en fonction de la résidence de la société mère, de sorte que la question de la compatibilité de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union ne se pose pas. En effet, tel que cela a déjà été retenu par la Cour administrative dans son arrêt du 19 avril 2007, si l'article 164bis LIR s'oppose certes à l'intégration fiscale des seules filiales d'une société mère non résidente, il s'oppose de la même manière à l'intégration fiscale des seules sociétés filiales d'une société mère résidente.

Dans cette optique, la question préjudicielle suggérée par la demanderesse est également à rejeter pour manquer de pertinence puisqu'elle est fondée sur la prémisse erronée que la législation fiscale luxembourgeoise permettrait de compenser les résultats de plusieurs sociétés filiales d'une société mère résidente et prohiberait pareille compensation des résultats de sociétés filiales d'une société mère non résidente, alors que la compensation des résultats positifs et négatifs de sociétés « sœurs » en dehors de la société mère n'est permise dans aucun de ces cas de figure.

C'est enfin à tort que la demanderesse fait état de la déclaration de la société ... S.A. de prendre en compte les obligations incombant à la maison mère en vertu de l'article 164bis LIR. Les dispositions de l'article 164bis LIR ne visant pas l'hypothèse de l'intégration horizontale entre sociétés filiales, mais seulement celle de l'intégration des résultats des filiales dans ceux de la maison mère, une déclaration unilatérale d'une des sociétés filiales, indépendamment de la question de la régularité et de la portée de cette déclaration en droit des sociétés, ne saurait conférer à cette société la qualité de maison mère.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens invoqués en cause que le recours est à rejeter comme non fondé.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

le déclare recevable en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, juge,  
Andrée Gindt, juge

et lu à l'audience publique du 1<sup>er</sup> décembre 2010 par le vice-président, en présence du greffier  
Judith Tagliaferri

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 01.12.2010

Le Greffier du Tribunal administratif